

## Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios internacionales en las normas forales del País Vasco

Aurora Ribes Ribes<sup>1</sup>

**Sumario:** I. Los principios de armonización y colaboración en el régimen de Concierto económico del País Vasco. II. Los Reglamentos de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. 1. Aspectos generales del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RD 1794/2008). 2. El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral 66/2014): fundamento y ámbito de aplicación. III. Análisis comparativo entre el RD 1794/2008 y el Decreto Foral de Bizkaia 66/2014: elementos diferenciales y propuestas de mejora. 1. Procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición internacional. A. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria foral de Bizkaia. B. Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria foral o de la Administración Tributaria de ese otro Estado. C. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado. 2. Procedimiento sobre la aplicación del Convenio de arbitraje CEE/90/436. A. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria foral. B. Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado o ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia, por acciones de la Administración tributaria del otro Estado o por acciones de la Administración Tributaria foral de Bizkaia. 3. Suspensión del ingreso de la deuda. IV. Reflexión final. V. Bibliografía.

**Resumen:** El presente trabajo efectúa un análisis comparativo entre la regulación estatal de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa, prevista en el RD 1794/2008, y las disposiciones alojadas en el Decreto Foral de Bizkaia 66/2014, con la finalidad de identificar elementos diferenciales y aportar propuestas de mejora.

Partiendo de los principios de armonización y colaboración entre el Estado español y los territorios forales, contenidos en el Concierto económico del País Vasco, se examina la regulación

---

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación «La investigación y la transferencia de conocimiento en el marco del ordenamiento financiero comunitario e internacional» (PROMETEO/2012/073), cuya investigadora principal es la Dra. Amparo Navarro Faure.

de la fase interna del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición internacional, así como las actuaciones a desarrollar en el caso del procedimiento contemplado en la Convención Europea de arbitraje por parte de la Administración Tributaria foral. El estudio evidencia aspectos perfectibles en ambas regulaciones, debiéndose ahondar en una mayor coordinación fiscal y en la decisiva incorporación del arbitraje al objeto de incrementar la eficacia de los métodos alternativos de resolución de conflictos, en línea con la Acción 14 BEPS.

**Palabras clave:** Convenios de doble imposición internacional, RD 1794/2008, procedimiento amistoso, arbitraje, Reglamento de procedimientos amistosos de Bizkaia, imposición directa, Convención europea de arbitraje.

## I. LOS PRINCIPIOS DE ARMONIZACIÓN Y COLABORACIÓN EN EL RÉGIMEN DE CONCIERTO ECONÓMICO DEL PAÍS VASCO

Como es bien sabido, junto al régimen común de financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA), existen ciertos territorios —Territorios Históricos vascos y Comunidad Foral de Navarra— con capacidad para diseñar su propio sistema tributario en el marco de unos parámetros definitorios característicos de una Hacienda confederal: sistema fiscal propio y compensación al Estado por las cargas asumidas por éste.

Aunque suele argumentarse que este régimen especial hunde sus raíces en la Historia, lo cierto es que esta «legitimación histórica» es, simplemente, una legitimación de origen, siendo necesario que tales derechos históricos se integren en el orden constitucional, a efectos de su plena validez y vigencia. Tal integración se llevó a cabo mediante la Disposición Adicional primera de la Constitución de 1978 (CE), en la que se establece que la Norma Fundamental «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», tanto de Navarra, como de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Este expreso reconocimiento del constituyente permitió diseñar de manera actualizada el denominado Estado de las Autonomías, propiciando de este modo la «integración de una dualidad de entes territoriales con soportes jurídicos diferenciables»<sup>2</sup>.

Entre otras consecuencias, el poder tributario de estos Territorios Históricos determina la inaplicación en ellos del artículo 133, apartados primero y segundo de la Constitución, según los cuales la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley; facultando seguidamente a las CCAA para crear y exigir tributos sólo de acuerdo con la CE y las leyes. Y ello porque, como es obvio, como derivación del mandato constitucional reseñado, Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco no sólo pueden establecer y exigir tributos, sino que os-

<sup>2</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, p. 18.

tentan la capacidad de diseñar su propio sistema tributario<sup>3</sup> a partir del Concierto económico, en el caso vasco, y del Convenio económico, en el supuesto navarro.

Ciertamente, las Comunidades de régimen foral disponen de una amplia libertad para disciplinar su sistema tributario, en la medida en que pueden aprobar y regular la gestión, liquidación, recaudación e inspección de prácticamente todos los tributos, si bien debiendo acomodar su normativa a los criterios generales de armonización previstos, en el caso de los Territorios Históricos vascos, en el artículo 3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto económico<sup>4</sup> entre el Estado español y el País Vasco.

En efecto, los principios de armonización fiscal y de colaboración (este último recogido en el artículo 4 de la Ley del Concierto), constituyen los pilares basales que vertebran las relaciones entre los ordenamientos tributarios concurrentes. Mientras el primero proyecta su eficacia en el campo normativo, el segundo se focaliza en el plano operativo, sin perjuicio de la debida colaboración que haya de observarse en determinados aspectos de «elaboración normativa».

La significación del principio de armonización fiscal es clara, pues implica examinar los límites que enmarcan la capacidad normativa de las Instituciones forales. Conviene advertir, sin embargo, que el ámbito de la armonización fiscal al que ha de ceñirse la potestad de normar de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco no se refiere exclusivamente a la relación entre el sistema foral y el ordenamiento estatal. Antes al contrario, en los últimos años los conflictos relacionados con el ámbito de las competencias normativas de las Instituciones forales se ha residenciado también, señaladamente, en el ámbito europeo.

La aplicación de los principios y postulados de la Unión Europea (UE) por parte del Tribunal de Luxemburgo ha motivado no pocos debates en esta órbita, siendo determinante —tanto dicha normativa como su interpretación— para la resolución de numerosas controversias, lo que se ha traducido en una concreción y especificación del ámbito de esa capacidad normativa foral en un contexto, como destacábamos, de múltiples ámbitos de armonización<sup>5</sup> (armonización inter-foral, armonización de la normativa

---

<sup>3</sup> Partiendo también de las facultades normativas, actualizadas en el marco constitucional, previstas tanto en el Estatuto de Autonomía del País Vasco (LO 3/1979, de 18 de diciembre), como en la Ley de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LO 13/1982, de 10 de agosto).

<sup>4</sup> Las relaciones de orden financiero y tributario entre el País Vasco y el Estado español se regulan mediante el sistema de Concierto económico, consistente en un pacto entre el Estado y los Territorios Históricos que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco. La última revisión de dicho pacto se articuló a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

<sup>5</sup> De acuerdo con el artículo 3 de la Ley de Concierto, relativo al principio de armonización fiscal, la normativa foral se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a la terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto; mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado; y respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

foral con la común y armonización de la normativa foral con el ordenamiento europeo). No es de extrañar, por tanto, que el artículo 2.1 de la Ley de Concierto contenga como principio nuclear el sometimiento de los sistemas tributarios que establezcan los Territorios Históricos a los tratados o convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera en el futuro, haciéndose expresa alusión a la subordinación respecto de las normas de armonización fiscal de la UE.

Precisamente como elemento necesario para alcanzar dicho objetivo —el triple plano de armonización fiscal—, se contempla en el artículo 2.3 de la Ley de Concierto el principio de colaboración de los Territorios Forales con el Estado. Conforme al artículo 4 de la citada Ley, que lo desarrolla sucintamente, la colaboración se refiere tanto a la actividad normativa, como a los aspectos aplicativos (gestión, inspección, recaudación); y aborda tanto cuestiones de Derecho interno, como aspectos internacionales del Derecho Tributario (participación en Convenios, ejecución de previsiones sobre intercambio de información, etc.), señalándose expresamente que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto económico.

Esta colaboración entre las instituciones implicadas se halla en la esencia, incluso conceptual, del régimen de Concierto económico. Es más, la propia existencia del Concierto se basa en relaciones de colaboración institucional, no siendo su aplicación práctica concebible en ausencia de dicho marco colaborativo. Así lo exige el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes en su relación con las Administraciones tributarias, especialmente en supuestos de concurrencia de varias, en cuyo caso la actitud de colaboración inter-administrativa deviene imprescindible.

En este orden de ideas, nuestro estudio se centrará seguidamente en la actuación normativa de los Territorios Históricos vascos en el campo de la tributación internacional, en particular, por lo que concierne a los mecanismos alternativos de resolución de conflictos, como lógica consecuencia de los principios reseñados.

## II. LOS REGLAMENTOS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

### 1. Aspectos generales del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RD 1794/2008)

Sin duda, la adopción del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa<sup>6</sup>, merece una valoración general positiva. Hasta entonces nuestro ordenamiento no disponía de un marco reglamentario específico por lo que a la fase interna res-

<sup>6</sup> Vigente desde el 19 de noviembre de 2008, tras publicarse en el Boletín Oficial del Estado el día anterior.

pecta, a diferencia de otros países<sup>7</sup>, tales como EEUU, Canadá, Francia, Japón, Suecia y Reino Unido, que sí cuentan con regulaciones en este terreno.

La citada normativa encuentra su razón de ser en la necesidad de incrementar la eficacia de la vía amistosa de solución de conflictos, prevista tradicionalmente en el artículo 25 del Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (CM OCDE). Este cauce había cumplido hasta la fecha un importante papel, ante la imposibilidad de acordar por parte de los Estados otro sistema que, aunque más efectivo, supondría ya una verdadera limitación de su soberanía tributaria.

Sin embargo, su aplicación práctica reveló la existencia de numerosas deficiencias<sup>8</sup> (inexistencia de obligación de las autoridades competentes de alcanzar un acuerdo, lentitud y excesiva duración del procedimiento, limitada o nula participación del contribuyente, ausencia de uniformidad respecto a la publicación del acuerdo adoptado, inexistencia de medios que garanticen la ejecución de dicho acuerdo y escasa información sobre su funcionamiento). Por este motivo, valoramos positivamente tanto la incorporación del arbitraje en el artículo 25(5) CM OCDE, como cauce subsidiario y vinculante, en defecto de solución amigable del conflicto, cuanto la promulgación en el ámbito interno español del Real Decreto 1794/2008, que no viene sino a pormenorizar el desarrollo de las distintas actuaciones en este marco.

El Reglamento español, en sintonía con los continuos esfuerzos de la OCDE<sup>9</sup> y de la UE<sup>10</sup> por mejorar la eficacia de la vía amistosa y definir la posición de los obligados

<sup>7</sup> RIBES RIBES, A.: «New Spanish draft regulation on the mutual agreement procedures concerning direct taxation», *Intertax*, Vol. 36, n.º 4, 2008, pp. 174-175.

<sup>8</sup> RIBES RIBES, A.: «La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional», *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 235, 2002, pp. 3-62; y *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDESA, Madrid, 2003, pp. 403-406. SERRANO ANTÓN, F.: *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Civitas-Thomson Reuters, 2010, pp. 278-282.

<sup>9</sup> El Proyecto BEPS (*Base erosion and profit shifting*) marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación. Como es sabido, a solicitud de los países miembros del G20, la OCDE publicó en julio de 2013 su «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios», en el que demanda cambios fundamentales en los mecanismos actuales, así como la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso, incluyendo disposiciones anti-abuso, con el fin de evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

El Plan de acción identifica quince actuaciones que deben abordarse y que constituyen el contenido del BEPS a implementar dentro de unos plazos concretos. En particular, la Acción 14 BEPS se dirige a «desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos».

OECD: «BEPS Action 14: make dispute resolution mechanisms more effective», Public Discussion Draft, 18 December 2014-16 January 2015, p. 15 [<http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf>], consultado el 24 de septiembre de 2015.

<sup>10</sup> La propia Comisión europea ha reconocido que el procedimiento amistoso presenta los mismos problemas que antaño, en: European Commission: «Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States' tax administrations», Specific contract No. 10 TAXUD/DE/337 based on

tributarios en su seno, regula de manera separada los procedimientos amistosos en materia de imposición directa; esto es, tanto los derivados de los Convenios de doble imposición (CDI) concluidos por España, como el previsto en el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas<sup>11</sup> (Convención europea de arbitraje). Nótese que en el primer caso su ámbito de aplicación se circunscribe al procedimiento amistoso en sentido estricto (previsto en el artículo 25, apartados 1 y 2), no incluyendo los denominados procedimientos «interpretativo» y «legislativo» contemplados en el artículo 25.3 CM OCDE y de los CDI suscritos por España.

Por lo que respecta al procedimiento amistoso previsto en la Convención europea de arbitraje, cabe subrayar que tiene un alcance más reducido que la vía amistosa contenida en los CDI, toda vez que únicamente se refiere a los ajustes derivados de operaciones vinculadas<sup>12</sup>.

En cuanto a su naturaleza, existe consenso doctrinal acerca de que se trata de un procedimiento *sui generis*, al que le son aplicables las reglas del procedimiento administrativo hasta que se convierte en un procedimiento internacional (fase interestatal). No obstante ello, sería deseable una aclaración normativa sobre la naturaleza concreta del procedimiento amistoso y su posición en el ordenamiento jurídico<sup>13</sup>.

---

Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY - November 2014, p. 47 [[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/study\\_cross\\_border\\_tax\\_obstacles\\_final\\_report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf)], consultado el 24 de septiembre de 2015.

<sup>11</sup> Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE). Diario Oficial de las Comunidades Europeas (DOCE) n.º L 225/10, de 20 de agosto de 1990. En el mismo sentido: Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, publicado en el DOCE de 28 de julio de 2006. Véase también, European Commission: Commission staff working document accompanying the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of conduct for the effective implementation of the arbitration convention (90/436/EEC of 23 July 1990). Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the interpretation of some provisions of the Arbitration Convention, COM(2009)472 final; SEC(2009)1168 [<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52009SC1169&qid=1421855473385&from=ES>].

<sup>12</sup> Siendo su finalidad específica la eliminación de la doble imposición económica resultante de ajustes realizados por vulneración del principio de plena competencia, el ámbito objetivo de aplicación de la Convención europea de arbitraje comprende los impuestos sobre la renta que recaen sobre las personas físicas y las entidades. Por lo que respecta a España, englobaría el IRPF, IS e IRNR. Deviene discutible si los impuestos locales sobre la renta quedan o no incluidos en dicho ámbito, pues es cierto que el listado no es taxativo y algunos países, como Portugal o Italia, sí los mencionan. Desde la óptica subjetiva, la Convención de arbitraje se proyecta sobre cualquier situación en la que los beneficios (o pérdidas) de una empresa de un Estado contratante son incluidos en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante. Véase, ampliamente, CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio europeo 90/436/CEE», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 151, 2011, pp. 903-944.

<sup>13</sup> PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento de procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 300, 2010, p. 109.

En este contexto, conviene advertir las diferencias entre los procedimientos amistosos de los CDI y el de la Convención europea de arbitraje<sup>14</sup>, a saber:

- La garantía de eliminación de la doble imposición internacional sólo opera en el procedimiento de la Convención europea de arbitraje, donde se aplica el laudo arbitral en defecto de acuerdo amistoso. La ausencia de previsión del arbitraje («comisión consultiva» en la terminología del RD 1794/2008) en la mayoría de CDI españoles impide que se pueda asegurar la efectiva resolución del conflicto.
- Según el artículo 21.2 RD 1794/2008, no es posible recurrir a la Convención europea de arbitraje cuando los hechos motivadores del procedimiento amistoso hayan sido objeto de una sanción grave firme<sup>15</sup>. Sin embargo, nada se prevé al respecto en los CDI españoles.
- El acuerdo amistoso alcanzado en virtud de la Convención europea de arbitraje resulta aplicable con independencia de los plazos internos de prescripción<sup>16</sup> (derecho a liquidar, devolución de ingresos indebidos), lo que no sucede en todos los CDI firmados por España.
- A diferencia de los CDI españoles, la Convención europea de arbitraje incluye en su artículo 23 a los establecimientos permanentes entre los legitimados para solicitar el inicio del procedimiento amistoso.

## 2. El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral 66/2014): fundamento y ámbito de aplicación

La Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) dispone, en su Disposición adicional cuarta, que los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos

<sup>14</sup> Véase LODIN, S.O.: «The Arbitration Convention in practice», *Intertax*, Vol. 42, n.º 3, 2014, pp. 173-175.

<sup>15</sup> Ello trae causa de lo dispuesto en el artículo 8 de la Convención de arbitraje, que permite a las autoridades competentes de los Estados contratantes no iniciar los procedimientos previstos en la misma cuando mediante procedimiento administrativo o judicial se decida, con carácter definitivo, que una de las empresas de que se trate puede ser objeto de una sanción grave como consecuencia de los actos que dieron lugar a una corrección de los beneficios. El problema radica en que los Estados contratantes han realizado declaraciones unilaterales diversas sobre lo que interpretan por «sanción grave», lo que pone de manifiesto una notable asimetría entre unos Estados y otros respecto al umbral de lo que deba considerarse como tal. En opinión de Calderón Carrero, con la que nos alineamos, «sería recomendable limitar esta causa de exclusión a casos excepcionales de fraude fiscal o donde existan indicios de utilización de precios claramente arbitrarios y carezcan de todo fundamento y los contribuyentes no sean capaces de demostrar una conducta de buena fe y diligente dirigida a un razonable cumplimiento del principio de plena competencia». CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento ...», *op. cit.*, pp. 933 y 934.

<sup>16</sup> Artículo 6.2 *in fine* de la Convención europea de arbitraje.

en los propios convenios, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos que fueran procedentes.

En este sentido, se prevé el correspondiente desarrollo reglamentario, señalándose que la Administración Tributaria foral se encargará de la tramitación del procedimiento y de la elaboración de los informes necesarios para fijar la posición española. Dicho expediente será remitido a la autoridad competente del Estado español al objeto de desarrollar la fase internacional del procedimiento, prevista en el RD 1794/2008.

También el apartado quinto de la mencionada Disposición adicional cuarta de la Norma Foral 12/2013 demanda un ulterior desarrollo reglamentario, pues contempla la suspensión automática del ingreso de la deuda, los intereses de demora y los eventuales recargos, precisando que dicha suspensión se aplicará a partir de la entrada en vigor del Reglamento que desarrolle esta Disposición adicional.

Por todo ello, se aprueba el Decreto Foral de Bizkaia 66/2014, de 26 de mayo, que, a imagen y semejanza del vigente en el territorio de régimen común, desarrolla los siguientes procedimientos amistosos: a) El procedimiento amistoso previsto en los CDI firmados por España, cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio; b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Respecto a su ámbito de aplicación, el presente Reglamento se proyecta sobre las personas definidas en los tratados internacionales aplicables en cada caso y sobre la Administración Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por lo que concierne a Álava y Gipuzkoa, cabe advertir que, pese a incluir sendas disposiciones relativas a un ulterior desarrollo reglamentario para la tramitación y resolución de estos procedimientos amistosos, ninguno de estos Territorios Históricos ha materializado dicha regulación hasta la fecha<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> En efecto, la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, reguladora del IRNR de Álava, prevé dicho desarrollo reglamentario en su Disposición adicional cuarta, apartado 3; y la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, reguladora del IRNR de Gipuzkoa, lo prevé en su Disposición adicional tercera, apartado 3. Sin embargo, conviene subrayar que en ambas Normas forales se omite, a diferencia de lo que ocurre en Bizkaia, un párrafo adicional a dicha previsión que reza como sigue: «La Administración tributaria se encargará de la tramitación del procedimiento y de la elaboración de los informes que sean precisos para fijar la posición española y remitirá el expediente correspondiente a la autoridad competente del Reino de España para desarrollar la fase internacional del procedimiento de conformidad con lo previsto en los citados convenios y tratados».



### III. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL RD 1794/2008 Y EL DECRETO FORAL DE BIZKAIA 66/2014: ELEMENTOS DIFERENCIALES Y PROPUESTAS DE MEJORA

#### 1. Procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición internacional

##### A) PROCEDIMIENTO INICIADO ANTE LA AUTORIDAD RESPONSABLE DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORAL DE BIZKAIA

En líneas generales, cabe afirmar que la regulación de este procedimiento, por lo que al inicio de las actuaciones se refiere, coincide básicamente con lo previsto en el RD 1794/2008. Debe existir un CDI habilitante, suscrito por el Estado español, con arreglo al cual cualquier persona residente en España puede presentar una solicitud de inicio del procedimiento, en el entendimiento de que la Administración Tributaria foral de Bizkaia ha adoptado medidas que implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con lo dispuesto en dicho convenio.

La única diferencia apreciable en este punto es de índole competencial, pues en lugar de la Dirección General de Tributos, es la Dirección General de Hacienda del Territorio Histórico de Bizkaia la que aparece como autoridad responsable.

Por lo demás, el plazo para presentar la solicitud de inicio es idéntico al previsto en el RD 1794/2008: el que disponga el respectivo CDI (normalmente tres años), contado «a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente (...)». Aparece aquí, a nuestro juicio, el primer aspecto criticable<sup>18</sup>, pues se condiciona el inicio del procedimiento amistoso a la existencia de un acto de liquidación, cuando la aplicación contraria al contenido del convenio puede producirse con anterioridad a aquél, por ejemplo, con la adopción del acta inspectora. Así se deduce claramente del Comentario al artículo 25 CM OCDE, párrafos 14 y 21.

Las previsiones relativas a la subsanación, en su caso, y admisión de inicio, son igualmente coincidentes con las del RD 1794/2008, siendo siempre la competente para desarrollar e impulsar las actuaciones la Dirección General de Hacienda de Bizkaia. En este sentido, transcurrido el plazo previsto sin notificación al respecto, el silencio administrativo jugará en sentido positivo; y, asimismo, el Decreto Foral de Bizkaia recoge, en su artículo 8, los mismos motivos de denegación de inicio del procedimiento amistoso que los alojados en el RD 1794/2008.

Según Palao Taboada<sup>19</sup>, al exigir el RD 1794/2008 en su artículo 8.2 —y, paralelamente, el Decreto Foral de Bizkaia en el mismo precepto— que la denegación sea motivada, parece indicar que puede ser controlada judicialmente. Este argumento, empero, no nos parece concluyente, pues también las sentencias del Tribunal Supremo deben motivarse y, sin embargo, no son recurribles.

<sup>18</sup> PALAO TABOADA, C. y RIBES RIBES, A.: «El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Revista Interactiva de Actualidad* (Asociación Española de Asesores Fiscales —AEDAF—), n.º 24, de 14 de junio de 2010.

<sup>19</sup> PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento ...», *op. cit.*, p. 117.

Con todo, admitiendo que regulara la posibilidad de recurso contra la denegación de inicio del procedimiento amistoso, no se resuelve si tal denegación puede ser controlada judicialmente, como parecen dar a entender la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de junio de 1999 y las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000 y 15 de abril de 2003. Por ello, lo ideal hubiera sido que el RD —y, por extensión, el Decreto Foral— declarara expresamente que dicha denegación pone fin a la vía administrativa y, por tanto, es impugnabile en vía contenciosa.

Respecto al inicio en sí, procederá en dos casos: a) Cuando la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución; y, b) Cuando la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia estime que la solicitud es fundada, pero que no puede encontrar por sí misma una solución. En este supuesto se comunicará a la Dirección General de Tributos para que proceda, en su caso, a la tramitación de la fase internacional del procedimiento —que supone, si el CDI así lo prevé, la creación de una comisión consultiva—.

Por lo que concierne al desarrollo de las actuaciones, el artículo 9 del Decreto Foral de Bizkaia encomienda conjuntamente a la Dirección General de Hacienda del Territorio Histórico de Bizkaia y a la Dirección General de Tributos la instrucción del procedimiento, la fijación de la posición española y la terminación del mismo. A estos efectos, será la Dirección General de Hacienda de Bizkaia la encargada de fijar la propuesta española inicial sobre el caso en un plazo de cuatro meses, para lo cual designará a un representante. Dicha posición española se comunicará a la autoridad competente del otro Estado, debiendo entenderse —aunque el Decreto Foral no lo señale expresamente— que se intercambiarán entre las autoridades competentes tantas propuestas como sean necesarias para alcanzar un acuerdo, tal y como dispone el artículo 9 del RD 1794/2008.

En los casos en los que el CDI prevea la creación de una Comisión consultiva y no se haya alcanzado un acuerdo en el plazo establecido para ello, el obligado tributario podrá solicitar su constitución por las autoridades competentes para que adopte una solución sobre las cuestiones pendientes.

Tres son las formas a través de las cuales puede terminar el procedimiento:

**Primera.** Desistimiento del obligado tributario (artículo 11 Decreto Foral Bizkaia).

Mediante escrito dirigido a la autoridad competente de Bizkaia, que acordará el archivo de las actuaciones<sup>20</sup>. Lógicamente, se prevé la comunicación de esta circunstancia a la DGT, para que pueda informar a la autoridad competente del otro Estado.

**Segunda.** Mediante acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el CDI (artículo 12 Decreto Foral Bizkaia).

El Decreto Foral se remite, en este punto, a las causas previstas en el artículo 13 del RD 1794/2008, cuales son: «a) Cuando los actos objeto del procedimiento no pue-

---

<sup>20</sup> Conviene subrayar que el archivo se prevé como consecuencia del desistimiento del contribuyente, sin hacer referencia alguna a la caducidad.

dan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable. b) Cuando ambas autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del Convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas. c) Cuando el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo. d) Cuando el obligado tributario no acepte el acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio a que se refiere el artículo siguiente».

En estos casos, la autoridad responsable de Bizkaia notificará al obligado tributario el acuerdo formalizado mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes.

Merece la pena detenerse en el supuesto relativo al acuerdo de no eliminar la doble imposición cuando los actos objeto del procedimiento hayan prescrito<sup>21</sup>. Debe reseñarse, en primer término, que ello constituye una diferencia con el procedimiento previsto en la Convención europea de arbitraje, donde el plazo de prescripción interno es irrelevante.

Al margen de ello, a nuestro juicio, se trata de una previsión contraria a la filosofía del artículo 25.2 (*in fine*) CM OCDE, que señala que: «El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes». La única explicación plausible es que tal previsión deriva de la reserva formulada por España a dicho artículo. De hecho, en base a la misma, muchos CDI españoles omiten tal frase, si bien existen bastantes excepciones.

A este respecto, un sector relevante de la doctrina considera que la Disposición adicional primera, apartado 2 TRLIRNR suprime las limitaciones temporales<sup>22</sup> a la eje-

<sup>21</sup> Este supuesto puede ilustrarse con el siguiente ejemplo: un contribuyente residente en España recibe en enero de 2015 una notificación de un ajuste de las autoridades de Alemania, donde realiza determinadas actividades económicas. Estiman dichas autoridades que parte de las remuneraciones percibidas de una entidad vinculada residente en Alemania durante el año 2010 tienen la consideración de dividendo, en lugar de —como entendía el contribuyente— beneficios de una actividad económica (facturación de servicios de apoyo a la gestión a una entidad vinculada). En caso de calificarse como dividendos existirá tributación en Alemania, lo que no sucede tratándose de rendimientos de actividades empresariales. La razón del ajuste estriba en que las autoridades alemanas consideran excesivo el importe cargado, calificando el exceso como dividendo (ajuste secundario) y, en consecuencia, no deducible para la entidad alemana.

En esta hipótesis, los contribuyentes afectados pueden dirigir sendas solicitudes de inicio de procedimiento amistoso, cada uno al Estado en el que es residente. Ahora bien, si el contribuyente residente en España presenta solicitud de inicio de procedimiento amistoso, puede que, con arreglo al artículo 13.1.a) del Reglamento, se acuerde finalmente no eliminar la doble imposición por hallarse prescritas las actuaciones que dieron origen al ajuste. PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad internacional*, 2.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 1097 y 1098. La autora ha actualizado las fechas.

<sup>22</sup> Según esta Disposición, «la aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

cución de los acuerdos de los procedimientos amistosos, dejando sin efecto la mencionada reserva.

Como es sabido, la finalidad del citado inciso del artículo 25.2 CM OCDE es permitir que en los Estados que tienen plazos de prescripción relativos a las liquidaciones y devoluciones, el acuerdo amistoso pueda tener efecto a pesar de dichos plazos; esto es, que la prescripción o la firmeza de los actos administrativos no sea obstáculo para la aplicación de un procedimiento amistoso. Así se recoge, por ejemplo, en el artículo 25.5 del CDI entre España y Reino Unido de 2014, donde se señala que el acuerdo amistoso «será vinculante para ambos Estados contratantes y aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes».

De ahí que se haya propuesto que el RD 1794/2008 y, por ende, el Decreto Foral de Bizkaia, deberían prever el recurso a la revocación (artículo 219 Ley General Tributaria), cuando la aplicación del acuerdo amistoso se encuentre ante un acto firme<sup>23</sup>.

**Tercera.** Mediante acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio (artículo 13 Decreto Foral Bizkaia).

La autoridad responsable de Bizkaia notificará al obligado tributario el acuerdo formalizado mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competente. Dicho acuerdo se podrá aceptar o rechazar por el obligado tributario. En caso de aceptación, ésta se realizará por escrito, con la consiguiente renuncia a los recursos pendientes sobre cuestiones ya resueltas por este procedimiento. El acuerdo devendrá firme en la fecha de aceptación expresa del obligado tributario.

En la hipótesis de no aceptación, que también deberá reflejarse por escrito, la autoridad responsable de Bizkaia comunicará esta disconformidad a la DGT, a fin de que lo traslade a su vez a la autoridad competente del otro Estado.

Especial interés presenta, finalmente, la previsión del artículo 10.2 del Decreto Foral de Bizkaia (idéntica a la del artículo 11.2 del RD 1794/2008), según la cual «no podrá interponerse recurso alguno contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos». Es decir, que únicamente son recurribles los actos administrativos dictados en aplicación de dicho acuerdo.

El problema es que el artículo 11.2 RD 1794/2008 no distingue a efectos de su impugnabilidad entre el acuerdo adoptado por la autoridad competente española (fase interna) y el adoptado entre las dos autoridades competentes (fase interestatal). Si bien este último no sería susceptible de recurso por su carácter internacional, al ser el primero una decisión administrativa sí debería poderse recurrir<sup>24</sup> ante los Tribunales in-

<sup>23</sup> AEDAF: «Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 78, 2007, p. 174.

<sup>24</sup> Desde otro punto de vista, un argumento para sostener su no impugnabilidad, incluso en el caso de acuerdo adoptado en la fase interna, radica en que el propio contribuyente ha de haber manifestado pre-

ternos en caso de extralimitación o violación del convenio, so pena de contravenir en caso contrario el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 CE. En esta dirección se ha posicionado también el Consejo de Estado<sup>25</sup>, al señalar en su dictamen que no consideraba adecuado cerrar mediante una cláusula general todas las vías de recurso sin mayores precisiones.

Cuestión distinta es que el asunto sometido al procedimiento amistoso haya sido también objeto de recurso ante los Tribunales internos (dado que la posibilidad de simultanear ambas vías se prevé expresamente tanto en el artículo 25 CM OCDE, como en el artículo 6 de la Convención europea de arbitraje). En este supuesto, si el interesado manifiesta formalmente su aceptación del acuerdo amistoso, deberá desistir de su reclamación ante los Tribunales internos<sup>26</sup>, tal y como recoge el apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE. En este punto detectamos, sin embargo, que el artículo 14.2 RD 1794/2008 (artículo 13.2 Decreto Foral Bizkaia) solo contempla la renuncia ante las autoridades competentes, pero no ante el Tribunal interno del que pende el recurso.

Esta última problemática ha sido resuelta mediante la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, que introduce una nueva Disposición adicional vigésimo primera<sup>27</sup> en cuya virtud se prevé la suspensión del procedimiento de revisión interno hasta la finalización del procedimiento amistoso.

Avanzando un paso más, llegamos a la fase de ejecución del acuerdo adoptado. El artículo 14 del Decreto Foral de Bizkaia presenta una redacción actualizada, en línea con la modificación operada en el artículo 15 del RD 1794/2008, mediante el RD 1558/2012<sup>28</sup>.

Así las cosas, el acuerdo se ejecutará por la Administración Tributaria foral mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso. Para la práctica de esta liquidación se tendrá en cuenta la normativa vigente en cada período objeto del procedimiento amistoso. Respecto a los impuestos en los que no exista período impositivo, la aplicación del acuerdo se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento del devengo de cada hecho imponible objeto del procedimiento amistoso.

---

viamente su conformidad con el mismo para que dicho acuerdo produzca efectos. PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento ...», *op. cit.*, p. 1095.

<sup>25</sup> PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento ...», *op. cit.*, p. 1095.

<sup>26</sup> PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: «Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Impuestos*, n.º 4, 2009, pp. 14 y 31.

<sup>27</sup> Conforme a la Disposición adicional vigésimo primera de la LGT: «En caso de que, de conformidad con lo dispuesto en la Disposición adicional primera.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el Título V de esta Ley, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso».

<sup>28</sup> El artículo 15 del RD 1794/2008 fue modificado por el artículo 3 del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

No obstante ello, la Administración Tributaria podrá dictar un único acto que contendrá las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma de dichas liquidaciones.

Si existiese una liquidación previa practicada por la Administración Tributaria foral en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación.

Por último, se prevé que en la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución, incluido, en su caso, el período de tiempo que haya durado la suspensión. Resulta llamativo que no se contemple en este último apartado —a diferencia de la previsión expresa del RD 1794/2008—, la no exigencia de intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso conforme a lo establecido en la Disposición adicional primera, apartado 5 del TRLIRNR<sup>29</sup>. Antes al contrario, la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, reguladora del IRNR de Bizkaia prevé expresamente, en su Disposición Adicional Cuarta, apartado 5, el devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso, sin perjuicio de la suspensión de su ingreso.

Por lo demás, cabe destacar que la tramitación del procedimiento comentado, tal y como se regula en el Decreto Foral de Bizkaia, supone una plasmación del principio de colaboración propugnado en el Concierto económico.

#### **B) PROCEDIMIENTO INICIADO ANTE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DEL OTRO ESTADO POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORAL O DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE ESE OTRO ESTADO**

Regulado en el artículo 15 del Decreto Foral de Bizkaia, este procedimiento evidencia, de nuevo, la aplicación práctica del principio de colaboración entre la autoridad foral y la estatal. En este sentido, la fijación de la posición española corresponderá a la DGT, conjuntamente con la autoridad responsable de Bizkaia, que designará a un representante a estos efectos.

La autoridad responsable de Bizkaia podrá solicitar la documentación que estime pertinente, que deberá remitírsele dentro de los cuatro meses siguientes desde la recepción de la solicitud. Respecto a las restantes previsiones, se efectúa un reenvío al RD 1794/2008, siendo de aplicación los artículos 16 a 18 del mismo.

No obstante ello, consideramos que, debido a su alcance extraterritorial, la aplicación práctica de algunas de estas previsiones será muy limitada.

#### **C) PROCEDIMIENTO INICIADO ANTE LA AUTORIDAD RESPONSABLE DE BIZKAIA POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL OTRO ESTADO**

Como es obvio, este apartado como tal no se prevé en el RD 1794/2008, pero guarda un evidente paralelismo con la regulación que en aquel se contiene sobre el procedimiento iniciado ante la Administración Tributaria española.

<sup>29</sup> Según la Disposición adicional primera, apartado 5 del TRLIRNR: «Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora».

Según el artículo 16 del Decreto Foral de Bizkaia, en este caso se halla legitimado para solicitar el inicio del procedimiento ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia, siempre que así lo prevea el correspondiente CDI, cualquier residente en España que considere que las medidas adoptadas por la Administración del otro Estado implican o pueden implicar una imposición no acorde con lo dispuesto en el convenio. También aquellos nacionales españoles que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido en el CDI.

La determinación del régimen jurídico de las actuaciones a realizar por la autoridad responsable de Bizkaia se establece por remisión a los artículos 4 a 15 del Decreto foral, ya comentados.

## **2. Procedimiento sobre la aplicación del Convenio de arbitraje CEE/90/436**

Carácter mimético presenta, de otro lado, la regulación de las disposiciones generales de este procedimiento. El Decreto Foral (artículo 17) reproduce literalmente el ámbito de aplicación del mismo, a saber: el procedimiento «se aplicará cuando, a efectos impositivos, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4 del Convenio 90/436/CEE».

El procedimiento no se tramitará si las empresas implicadas han sido objeto de una sanción grave firme. La única diferencia radica en la remisión a los artículos 196 a 200 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, a los efectos de tal determinación, junto a las penas por delitos contra la Hacienda Pública. Como no podía ser de otro modo, el procedimiento amistoso se suspenderá automáticamente por la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas, hasta que se dicte resolución o sentencia firme sobre la procedencia o no de la sanción. Tanto la interposición del recurso como la resolución o sentencia definitiva se comunicarán a la autoridad responsable de Bizkaia por parte del obligado tributario, en el plazo de un mes.

### **A) PROCEDIMIENTO INICIADO ANTE LA AUTORIDAD RESPONSABLE DE BIZKAIA POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORAL**

La primera especialidad en este ámbito atañe a la legitimación, en la medida en que sólo podrán solicitar el inicio de este procedimiento las empresas residentes y los establecimientos permanentes situados en territorio español de una empresa residente en otro Estado miembro que haya suscrito la Convención de arbitraje y que se encuentre en alguna de las situaciones previstas en el artículo 4 del citado Convenio, cuando estén sometidas a las competencias de aplicación de los tributos de la Diputación Foral, en virtud de lo dispuesto en el Concierto económico.

El plazo para presentar la solicitud de inicio coincide con el previsto en el RD 1794/2008, y es de tres años contados desde el día siguiente al de la notificación

del acto de liquidación tributaria o medida equivalente que provoque o pueda provocar la doble imposición<sup>30</sup>.

Al margen de la cuestión competencial, las previsiones respecto a la solicitud son idénticas a las del RD 1794/2008: se formulará por escrito ante la autoridad responsable de Bizkaia, indicando si existe algún otro Estado contratante afectado. Asimismo, la empresa deberá explicar cuáles son las razones que le amparan para afirmar que no se han respetado los principios contenidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436 y, en su caso, si se le ha impuesto una sanción, aunque ésta no tenga todavía carácter definitivo.

Por lo que concierne a la admisión de inicio, el artículo 22 del Decreto Foral de Bizkaia enuncia, a imagen y semejanza del artículo 26 del RD 1794/2008, las causas en base a las cuales se denegará motivadamente dicho inicio: a) Cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436. b) Cuando la solicitud no se haya presentado dentro de los límites temporales recogidos en el Convenio CEE/90/436 o se presente por persona no legitimada. c) Cuando se hubiere impuesto con carácter firme una sanción grave en los términos definidos en el Convenio CEE/90/436.

Del mismo modo que reseñábamos en el caso de CDI, el procedimiento amistoso se iniciará, bien cuando la autoridad responsable de Bizkaia considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución; bien cuando, pese a estimarla fundada, no pueda por sí misma encontrar una solución. En este último caso, lo comunicará a la Dirección General de Tributos para que inicie, si procede, la fase internacional del procedimiento.

La autoridad responsable de Bizkaia notificará la decisión de admisión al obligado tributario, indicándole la fecha de inicio del período de dos años para alcanzar un acuerdo. Transcurrido dicho plazo sin que las autoridades competentes hayan logrado un acuerdo, se constituirá la Comisión consultiva prevista en el artículo 25 del Decreto Foral.

Especial interés reviste el cómputo del período de dos años del que se dispone para alcanzar el acuerdo, cómputo que se inicia en la última de las dos fechas siguien-

---

<sup>30</sup> Cabe observar la ausencia de previsión acerca de la posibilidad de acumular en un mismo procedimiento amistoso/arbitral las solicitudes de eliminación de la doble imposición producidas como resultado de liquidaciones tributarias dirigidas frente al mismo contribuyente y basadas en la misma vulneración del principio de plena competencia, pero referidas a distintos ejercicios. Igualmente, cabría preguntarse si este procedimiento puede entablarse cuando la doble imposición resulta de un «auto-ajuste fiscal» (rectificación de la autoliquidación) realizado por el contribuyente, al estimar que la base imponible determinada en su autoliquidación original era superior a la que resultaría de aplicar correctamente el principio de plena competencia. Calderón Carrero pone de relieve la omisión de la propia Convención de arbitraje respecto a la regulación de estas dos cuestiones, mostrándose proclive a su aceptación en ambos casos. Según apunta acertadamente el autor, en el primero, tal acumulación debería ser posible por aplicación de los principios generales de economía procesal y de eficacia administrativa; mientras que en el segundo, también debería poderse iniciar el presente procedimiento, en particular cuando las autoridades del Estado contratante del contribuyente rechazaran tal auto-ajuste a través de los correspondientes actos administrativos. CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento ...», *op. cit.*, p. 931.



tes: a) Fecha de notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente; b) Fecha en la que la autoridad responsable de Bizkaia recibe la solicitud de inicio, acompañada de la documentación pertinente.

En definitiva, para acudir a la segunda parte del procedimiento, el cómputo puede iniciarse en la última de las dos fechas siguientes: o la fecha de la notificación del acto de liquidación, o la fecha en que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio acompañada de toda la documentación. A nuestro parecer, sin embargo, sólo debería tenerse en cuenta la primera, puesto que es la única fecha sobre la que existe certeza, ya que el particular no tiene constancia de la fecha de recepción de la solicitud, ni tampoco existen criterios para fijar esa fecha como cierta.

En la hipótesis de haberse interpuesto recurso administrativo o contencioso-administrativo, el inicio del cómputo del período de dos años comenzará a partir de la fecha en que adquiera firmeza la resolución/sentencia dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos, tal y como establece el artículo 7 de la Convención europea de arbitraje<sup>31</sup>.

En otro orden de ideas, el Decreto Foral de Bizkaia se remite en bloque a lo dispuesto en el RD 1794/2008, en caso de que transcurrido el período de dos años no se hubiese alcanzado un acuerdo. Como es sabido, las autoridades competentes constituirán entonces una Comisión consultiva, a la que encargarán la emisión de un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición de que se trate. La constitución y funcionamiento de dicha Comisión se regirá por lo previsto en la Convención europea de arbitraje, debiendo emitir el correspondiente dictamen en los seis meses siguientes a la fecha en la que haya recibido toda la documentación por parte de los Estados implicados.

Desde nuestra perspectiva, no existe certeza acerca de cuál es la fecha inicial para el cómputo del plazo de seis meses en el cual la Comisión debe emitir el dictamen. Este *dies a quo* es el momento en que la Comisión haya sido «consultada» y éste se define como aquél en el que la misma ha recibido toda la información y documentación de los Estados implicados. Ello genera una notable incertidumbre en los supuestos de recepción parcial de la información, por lo que sería deseable la fijación de la fecha de recepción a efectos de seguridad jurídica.

Finalmente, las autoridades competentes adoptarán de común acuerdo una decisión que garantice la supresión de la doble imposición, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en la que la Comisión consultiva haya emitido el dictamen. El

<sup>31</sup> En efecto, el artículo 7 de la Convención de arbitraje prevé el derecho de las empresas a utilizar las posibilidades de recurso (tanto la vía económico-administrativa como la judicial) previstas en el Derecho interno de los Estados contratantes. Ahora bien, la interposición de recursos internos simultáneamente y con idéntico objeto que el procedimiento que nos ocupa afecta al cómputo del plazo de dos años que poseen las autoridades competentes para alcanzar un acuerdo. Por tanto, la interposición de recursos internos debería ser adecuadamente ponderada por los contribuyentes, dado que, en tal caso, las autoridades competentes no dispondrían de dos años desde la fecha de presentación del caso, sino desde la fecha en la que adquiera firmeza la resolución dictada en última instancia en el marco de tales recursos.

acuerdo alcanzado podrá diferir de dicho dictamen. Ninguno de ellos será susceptible de recurso, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los mismos.

Adviértase, como reflexión crítica, que el Decreto Foral —por remisión al RD 1794/2008— omite cualquier referencia a la publicación del acuerdo alcanzado, desoyendo así las recomendaciones sobre su deseable publicación, incluida como «*best practice*» en todos los documentos y guías sobre la materia. La normativa foral —como reflejo en este caso de la española—, no es empero un caso excepcional, pues la práctica de los Estados en este punto es diversa<sup>32</sup>. Se desaprovecha, en nuestra opinión, la oportunidad de dotar al procedimiento amistoso de una mayor transparencia, en consonancia con la Acción 14 BEPS y con el sentir de la doctrina mayoritaria<sup>33</sup>.

**B) PROCEDIMIENTO INICIADO ANTE LAS AUTORIDADES COMPETENTES DEL OTRO ESTADO O ANTE LA AUTORIDAD RESPONSABLE DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA, POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL OTRO ESTADO O POR ACCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FORAL DE BIZKAIA**

No existe peculiaridad alguna por lo que respecta a este procedimiento, en el que el artículo 26 del Decreto Foral de Bizkaia se remite a lo dispuesto, con carácter general, en los artículos 32 a 34 del RD 1794/2008, sin perjuicio de las especialidades previstas en el propio Decreto Foral.

### 3. Suspensión del ingreso de la deuda

Tomando como base los Comentarios al artículo 25 CM OCDE (párrafo 48), así como los distintos documentos internacionales<sup>34</sup> sobre la materia, el Decreto Foral de Biz-

<sup>32</sup> Véase, ampliamente, RIBES RIBES, A.: «La resolución ...», *op. cit.*, pp. 30 y ss.

<sup>33</sup> Entre otros, RIBES RIBES, A.: «Convenios ...», *op. cit.*, pp. 399 a 401 (refiriéndonos al procedimiento «interpretativo»); Bustos Buiza y Del Campo Azpiazu sugieren un procedimiento para la publicación de estos acuerdos por parte del Ministerio de Asuntos Exteriores como «acuerdos administrativos», si bien reconocen que se trata de un procedimiento excesivamente complejo. BUSTOS BUIZA, J.A. y DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre Administraciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 145, 2002, p. 93; SERRANO ANTÓN, F.: «La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho Comparado», *Documentos de trabajo*, n.º 26/04, Instituto de Estudios Fiscales, p. 21, donde cita las tres razones aducidas por la Administración española para no publicar estos acuerdos: 1. Evitar la confusión que puede ocasionar su publicación en otros contribuyentes no involucrados en un procedimiento amistoso; 2. Eliminar la creencia generalizada de que estos acuerdos adquieren la categoría de reglas generales tras su publicación; y, 3. No comprometer a otras Administraciones Tributarias; PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento ...», *op. cit.*, p. 121.

<sup>34</sup> El «Manual on effective mutual agreement procedures» (MEMAP) —February 2007 version— lo incluye como Best practice n.º 21. También la UE se muestra proclive a la suspensión, como demuestran tanto el apartado 5 del Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, publicado en el DOCE de 28 de julio de 2006; como el apartado 8.a del Código de conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, publicado en el DOCE de 30 de diciembre de 2009.

kaia contempla la posibilidad de solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria en los procedimientos amistosos pendientes. Esta medida viene a desarrollar lo previsto en la Disposición adicional cuarta, apartado 5<sup>35</sup>, de la Norma Foral 12/2013 sobre el IRNR. Debe advertirse que la normativa citada se refiere a la suspensión del ingreso de una deuda tributaria, y no a la suspensión de la ejecución de un acto administrativo que exige el pago de una deuda tributaria.

La regulación coincide básicamente con la alojada en los artículos 35 a 40 del RD 1794/2008 que, a su vez, encuentra su fundamento en el apartado 6 de la Disposición adicional primera del TRLIRNR.

Tres son los requisitos exigidos para poder solicitar la citada suspensión:

1. Que se haya solicitado el inicio del procedimiento amistoso, bien en el marco de los CDI, bien de la Convención europea de arbitraje.
2. Que no se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa.
3. Que se aporten las garantías previstas en la Disposición adicional cuarta, apartado 5, de la Norma Foral 12/2013, del IRNR.

Se trata, pues, de una suspensión especial, distinta de la suspensión ordinaria de la ejecución de los actos objeto de recursos administrativos o judiciales internos, y conectada<sup>36</sup> esencialmente a un procedimiento amistoso. Sólo cuando no sea posible seguir obteniendo la suspensión de la recaudación de la deuda en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa, podrá el obligado tributario solicitar la suspensión especial prevista en el Decreto Foral.

Respecto a la legitimación activa, podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda cualquier persona que haya solicitado el inicio de alguno de los procedimientos amistoso a los que se refiere este Reglamento. Dicha solicitud puede presentarse al

<sup>35</sup> De conformidad con esta Disposición, «1) En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión en los términos que reglamentariamente se establezcan. No se podrá suspender el ingreso de la deuda de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.

2) Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes: a) Depósito de dinero o valores públicos; b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

3) Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.

4) Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a partir de la entrada en vigor del Reglamento que desarrolle esta Disposición adicional».

<sup>36</sup> Vega Borrego la califica como «autónoma» (por ser una modalidad de suspensión vinculada exclusivamente a la tramitación de un procedimiento amistoso); y «de carácter subsidiario», (pues la normativa sólo permite recurrir a ella cuando no sea posible obtener tal suspensión de otra forma). VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora», *Crónica Tributaria*, n.º 141, 2011, p. 214.

interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, o posteriormente, hasta la terminación del procedimiento; siendo esta regla igualmente aplicable por lo que concierne a la vía contencioso-administrativa.

En cuanto al órgano competente, la solicitud de suspensión se presentará ante el Servicio de Recaudación, que será el encargado de tramitarla y de resolver sobre ella. A estos efectos, el artículo 30.5 del Decreto Foral recoge el contenido mínimo de la citada solicitud.

Palao Taboada<sup>37</sup> pone de relieve la incongruencia que deriva de la lectura conjunta de los apartados 6 y 7 del artículo 38 del RD 1794/2008, predicable asimismo de los mismos apartados del artículo 30 del Decreto Foral de Bizkaia. La cuestión es que en el apartado 6 se establece el archivo de la solicitud, privándola de cualquier efecto suspensivo, cuando no se acompañe del documento en el que se formalice la garantía aportada o de la copia del escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso. Sin embargo, en el apartado siguiente se contempla la posibilidad general de subsanación de los defectos de la solicitud, entre los cuales se incluye la falta de aportación de los documentos antedichos, debiendo requerirse a este respecto al interesado y otorgarle un plazo de diez días para que subsane.

Convenimos con Palao Taboada<sup>38</sup> en que esta incoherencia debe resolverse a favor del interesado, o lo que es igual, permitiendo no sólo la subsanación de los defectos de los documentos aportados, sino también la ausencia de los mismos, salvo del documento acreditativo de la constitución de la garantía. De lo contrario, la suspensión nunca podría ser automática, pues es precisamente a la vista de este último documento cuando el Servicio de recaudación decide sobre la suspensión. Así se colige también del *dictum* del artículo 30.7 del Decreto Foral, que alude textualmente a «la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía», y no a la subsanación de la ausencia de éste.

Centrándonos ahora en las garantías que se han de aportar para obtener la suspensión, que deberán quedar a disposición del Servicio de Tesorería y Garantías, a los efectos de su eventual ejecución, únicamente podrán consistir, conforme a la Disposición adicional cuarta, apartado 5 de la Norma Foral 12/2013 del IRNR, en: a) Depósito de dinero o valores públicos; y/o b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Estas garantías se caracterizan por su alto grado de liquidez y por ser coincidentes con las previstas para la suspensión automática en vía de recurso<sup>39</sup>.

Nótese que el artículo 31 del Decreto Foral extiende a los procedimientos amistosos la regla general vigente en el ámbito interno, según la cual la garantía va pasando a los sucesivos recursos contra el mismo acto, en atención al razonable criterio de la

<sup>37</sup> PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento ...», *op. cit.*, p. 132.

<sup>38</sup> PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento ...», *op. cit.*, p. 132.

<sup>39</sup> DELGADO PACHECO, A. y LOAIZA KEEL, C.: «La nueva regulación de la suspensión del ingreso de la deuda en procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 296, 2009, p. 133.

economía procesal. De ahí que se prevea expresamente que cuando el interesado solicite la suspensión, «las garantías aportadas ante los órganos administrativos o contencioso-administrativos seguirán siendo válidas».

Iniciado el procedimiento amistoso, la solicitud de suspensión se entenderá acordada desde la fecha de su presentación y suspenderá la recaudación de la deuda durante la sustanciación de dicho procedimiento, debiendo notificarse esta circunstancia al obligado tributario. Si la admisión del inicio del procedimiento se produjera con posterioridad, se acordará la suspensión con efectos desde la fecha de la solicitud. Y finalmente, si, presentada la solicitud de inicio y también la de suspensión, la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia no se hubiera pronunciado todavía sobre la admisión o no de la primera, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda siempre que se hubiera presentado en período voluntario. No ocurrirá así en la hipótesis de haberse presentado en período ejecutivo, en cuyo caso se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de la anulación de las actuaciones posteriores a la solicitud de suspensión en caso de admisión a trámite del procedimiento amistoso.

Si no se admitiera a trámite la solicitud de inicio del procedimiento amistoso, se denegará la suspensión, no siendo dicho acuerdo susceptible de recurso.

La regulación contenida en el Decreto Foral finaliza en este punto<sup>40</sup>. Sin embargo, surge en este contexto una cuestión adicional, relativa al reembolso o no de las garantías constituidas a fin de obtener la suspensión, en el caso de que el acuerdo alcanzado declare que no es exigible la deuda tributaria objeto del procedimiento. A nuestro parecer, con base en lo dispuesto analógicamente en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, debería reconocerse el derecho del contribuyente al reembolso de las citadas garantías. Y decimos «analógicamente» porque, como apunta acertadamente Palao Taboada<sup>41</sup>, podría considerarse que no cabe la aplicación directa del artículo 32.1 de la Norma Foral, al no haber

---

<sup>40</sup> Como es evidente, la regulación de la suspensión del ingreso de la deuda en el seno de un procedimiento amistoso plantea no pocos problemas. Tal y como apunta Vega Borrego, según los requisitos mencionados, parece que esta suspensión queda condicionada a la existencia previa de un acto administrativo exigiendo el pago de una deuda, y a que dicho acto haya podido ser, o haya sido, impugnado. Sin perjuicio de que sea esta interpretación la que se desprenda de la norma, el autor afirma que «ello no tiene por qué ser necesariamente siempre así». A su juicio, «es posible (...), solicitar la suspensión, en el marco de un PA o un procedimiento al amparo del CA, cuando la deuda ha sido autoliquidada por el propio obligado tributario. También es posible, en determinados casos, solicitar la suspensión a pesar de que exista un acto administrativo exigiendo el pago de una cantidad de dinero y el mismo pueda suspenderse del marco de la interposición de un recurso contra dicho acto».

Por tanto, coincidimos con Vega Borrego en que «la suspensión del ingreso de una deuda no necesariamente precisa siempre que, con carácter previo, se suspenda la ejecución del acto administrativo que la exige. Es más, también es posible la suspensión del ingreso de deudas respecto de las cuales no existe un acto administrativo previo reclamando el pago». «(...) la obligación de ingresar una cantidad de dinero, y la posibilidad de ser exigida por la Administración por la vía de apremio, puede venir por otras vías, distintas a la existencia de una liquidación administrativa». VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos ...», *op. cit.*, pp. 215-217.

<sup>41</sup> PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento ...», *op. cit.*, p. 133.

sido declarada la improcedencia de la deuda «por sentencia o resolución administrativa firme», tal y como exige el citado artículo (equivalente al artículo 33 LGT, al que se refiere el autor). Ahora bien, de lo que no cabe duda es de que la Norma Foral General Tributaria establece un principio general plenamente aplicable al supuesto analizado y que, a mayor abundamiento, se alinea con la finalidad a la que se orientan los CDI comprensivos del procedimiento amistoso, objetivo éste que no se lograría si el contribuyente tuviese que soportar el coste de la garantía<sup>42</sup>.

Expuesto cuanto antecede, puede que la cuestión más problemática de cuantas hemos comentado sea la atinente al devengo de los intereses de demora. Tal y como avanzábamos en líneas anteriores, una diferencia significativa entre el RD 1794/2008 y el Decreto Foral de Bizkaia radica en que, contrariamente a lo que prevé el primero (esto es, que no se devengarán intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso<sup>43</sup>, conforme a la Disposición adicional primera, apartado 5 del TRLIRNR), el Reglamento foral señala, en su artículo 14.4, que en la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución incluido, en su caso, el período que haya durado la suspensión.

En efecto, observamos que la exigencia de intereses de demora —ya sea a favor del contribuyente o de la Administración Tributaria— en el seno de procedimientos amistosos tendentes a suprimir la doble imposición internacional, suele ser controvertida<sup>44</sup> debido a las divergencias que sobre su cuantía o devengo pueden albergar las legislaciones nacionales. Sea como fuere, lo cierto es que la posición internacional mayoritaria<sup>45</sup> aboga no tanto porque no se devenguen intereses de demora durante la sustanciación del procedimiento amistoso (señaladamente si ésta excede de un tiempo razonable, en el bien entendido de que el contribuyente no es responsable de esta demora), sino por la conveniencia de que los Estados implicados adopten una solución homogénea o coordinada en esta materia, tanto cuando la Administración ocupa una posición acreedora como deudora<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> En este caso, la Administración Tributaria deberá reembolsar el coste de las garantías, junto a los intereses previstos en el artículo 32.2 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia.

<sup>43</sup> Según el artículo 15.6 RD 1794/2008, «en la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución, incluido, en su caso, el período de tiempo que haya durado la suspensión, sin que se exijan intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso de conformidad con lo establecido en la Disposición adicional primera, apartado 5, del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (...)».

<sup>44</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Artículo 25 MC OCDE. Procedimiento amistoso», en RUIZ GARCÍA, J.R. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (Coords.), *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, p. 1212.

<sup>45</sup> Comentarios al artículo 25 CM OCDE, párrafo 49; Best practice n.º 20 del MEMAP; apartado 8.a del Código de conducta revisado de 2009 sobre la Convención europea de arbitraje.

<sup>46</sup> Sobre el tratamiento de este aspecto, no exento de controversias, véase (con respecto al RD 1794/2008): DELGADO PACHECO, A. y LOAIZA KEEL, C.: «La nueva ...», *op. cit.*, pp. 131-135; PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento ...», *op. cit.*, pp. 130-134; DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Procedi-

No obstante ello, y en claro contraste con la normativa estatal, la Norma Foral 12/2013, reguladora del IRNR de Bizkaia, prevé expresamente, en su Disposición adicional cuarta, apartado 5 —al igual que la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, reguladora del IRNR de Álava, en la misma disposición—, el devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso, sin perjuicio de la suspensión de su ingreso. En nuestra opinión, estamos ante una norma penalizadora, que perjudica gravemente al contribuyente en comparación con aquel al que resulta aplicable el RD 1794/2008. Incluso llama la atención que dicha suspensión del devengo de los intereses de demora sí se prevea expresamente en la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, reguladora del IRNR de Gipuzkoa<sup>47</sup>.

En este sentido, sería deseable que se acometiera la oportuna modificación normativa, en virtud de la cual el Decreto Foral de Bizkaia contemplara que el interés de demora dejara de devengarse desde el inicio del procedimiento amistoso. Sin duda, ello ahondaría en la deseable coordinación con la Administración estatal —posibilitando la armonización de la Administración foral con la estatal y, a su vez, con la del otro Estado implicado— e incentivaría, además, la utilización del cauce amistoso como alternativa a los recursos internos de solución de conflictos, a la vista del régimen más beneficioso que aquel comporta respecto a los intereses de demora.

#### IV. REFLEXIÓN FINAL

Recapitulando, consideramos que el avance en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en esta órbita requiere, entre otras medidas, una doble actuación: primera, la incorporación inmediata del arbitraje subsidiario al procedimiento amistoso en todos los convenios de doble imposición españoles; y, segunda, la mejora de los Reglamentos de procedimientos amistosos en materia de imposición directa —tanto el aprobado por RD 1794/2008, como el aprobado por el Decreto Foral de Bizkaia—, de acuerdo con las soluciones propuestas. Como hemos comentado, el Decreto Foral de Bizkaia sobre procedimientos amistosos plantea cierta problemática en cuanto a la interpretación y aplicación de algunas de sus disposiciones, por lo que sugerimos su precisión o reformulación en los términos ya expuestos.

Sólo a través de esta actuación coordinada se alcanzarán, en nuestra opinión, los cuatro objetivos a los que responde la Acción 14 BEPS: 1. Garantizar que las obliga-

---

miento amistoso y Convenio de Arbitraje», en VVAA, *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010; VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos...», *op. cit.*, pp. 234-241. En el marco estatal, la primera duda que se suscita es acerca de si el cese de devengo de intereses de demora se produce solamente cuando la Administración ocupa la posición acreedora, esgrimiéndose argumentos a favor y en contra por parte de los estudiosos mencionados. Véase, igualmente, la Resolución del Tribunal económico-administrativo central de 10 de septiembre de 2009 (recurso 2830/2008).

<sup>47</sup> Según la Disposición adicional tercera, apartado 5 de dicha Norma Foral: «Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora».

ciones convencionales relativas al procedimiento amistoso se aplican de buena fe; 2. Asegurar que los procedimientos administrativos se dirigen a prevenir y resolver las controversias relativas a los tratados; 3. Garantizar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando corresponda; y, especialmente, 4. Asegurar la resolución de los asuntos sometidos a procedimiento amistoso.

## V. BIBLIOGRAFÍA

- AEDAF: «Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 78, 2007, pp. 159-176
- BUSTOS BUIZA, J.A. y DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre Administraciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 145, 2002.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio europeo 90/436/CEE», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 151, 2011, pp. 903-944.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995.
- «El Concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, pp. 207-252.
- DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Procedimiento amistoso y Convenio de Arbitraje», en VVAA, *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.
- DELGADO PACHECO, A. y LOAIZA KEEL, C.: «La nueva regulación de la suspensión del ingreso de la deuda en procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 296, 2009, pp. 131-135.
- LODIN, S.O.: «The Arbitration Convention in practice», *Intertax*, Vol. 42, n.º 3, 2014, pp. 173-175.
- LÓPEZ RIBAS, S.: «Procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Documentos de trabajo*, n.º 7/2009, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 1-39.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Artículo 25 MC OCDE. Procedimiento amistoso», en RUIZ GARCÍA, J.R y CALDERÓN CARRERO, J.M. (Coords.), *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pp. 1179-1233.
- MERINO JARA, I.: «El régimen de Concierto del País Vasco», en PITA GRANDAL, A.M.ª (Dir.), *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, 2008, pp. 169-220.
- PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 1069-1110.
- PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento de procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 300, 2010, pp. 107-134.
- PALAO TABOADA, C. y RIBES RIBES, A.: «El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Revista Interactiva de Actualidad* (Asociación Española de Asesores Fiscales —AEDAF—), n.º 24, de 14 de junio de 2010.



- PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: «Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Impuestos*, n.º 4, 2009, pp. 11-36.
- RIBES RIBES, A.: «La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional», *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 235, 2002, pp. 3-62.
- *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDESA, Madrid, 2003, pp. 403-406.
- «New Spanish draft regulation on the mutual agreement procedures concerning direct taxation», *Intertax*, Vol. 36, n.º 4, 2008, pp. 174-175.
- SERRANO ANTÓN, F.: «La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho Comparado», *Documentos de trabajo*, n.º 26/04, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 3-31.
- *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Civitas-Thomson Reuters, 2010, pp. 278-282.
- TRAPÉ VILADOMAT, M.: «El convenio comunitario de arbitraje: el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de beneficios de empresas asociadas», en VVAA, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2009.
- VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora», *Crónica Tributaria*, n.º 141, 2011, pp. 211-243.